

DOCUMENT DE CONSULTATION PUBLIQUE

# Action 14 de BEPS : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Réexamen 2020

18 novembre 2020 – 11 janvier 2021



OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

# **Action 14 du Projet BEPS : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends – Réexamen 2020**

Document de consultation publique



## Informations générales

Publié en octobre 2015, le rapport final sur *l'Action 14 : Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* contenait un standard minimum (le standard minimum établi par l'Action 14) centré sur l'amélioration du règlement des différends à caractère fiscal entre juridictions dans le cadre de la procédure amiable, en s'assurant que :

- les obligations relatives à la procédure amiable qui sont prévues par les conventions sont exécutées de bonne foi et que les différends donnant lieu à une procédure amiable sont résolus en temps opportun ;
- les processus administratifs favorisant la prévention et le règlement en temps opportun des différends relatifs aux conventions sont effectivement mis en œuvre ;
- les contribuables ont la possibilité de recourir à la procédure amiable lorsqu'ils peuvent y prétendre.

Les 137 membres du Cadre inclusif sur le BEPS ont pris l'engagement que leur respect du standard minimum établi par l'Action 14 fera l'objet d'un examen et d'un suivi par leurs pairs dans le cadre d'un processus d'examen par les pairs mené par le Forum PA-FAI. Ces membres ont également accepté de communiquer chaque année leurs statistiques sur la procédure amiable sur la base d'un cadre commun de suivi statistique (le « Cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable »).

Le processus d'examen par les pairs adopté comporte deux phases. La première phase consiste à analyser le cadre juridique et administratif interne relatif à leur programme de procédure amiable, ainsi que les statistiques sur la procédure amiable et les avis des pairs. Les conclusions de cette analyse se présentent sous la forme d'un rapport d'examen par les pairs, qui contient des recommandations dès lors que les juridictions ne respectent pas tous les éléments du standard minimum établi par l'Action 14. La suite donnée à ces recommandations est évaluée dans le cadre de la deuxième phase.

Ce processus d'examen a été lancé à la fin de l'année 2016 et porte sur 82 pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS regroupés en 10 lots distincts. 48 d'entre eux ont obtenu un report de l'examen par les pairs jusqu'en 2020, le report envisagé pour les sept derniers membres du Cadre inclusif sur le BEPS devant être confirmé lors de la prochaine réunion du prochain Forum PA-FAI. À ce jour, la phase 1 du processus est terminée pour neuf lots et en bonne voie pour le dixième. La phase 2 est achevée pour les trois premiers lots (qui regroupent 21 juridictions) et est en cours pour les lots quatre à six (24 juridictions). La finalisation de la phase 2 du processus pour l'ensemble des 10 lots est prévue pour 2021. Les conclusions des examens par les pairs sont disponibles sur le [site internet de l'OCDE](#). Il en ressort que si d'importants progrès ont déjà été accomplis, des efforts supplémentaires sont nécessaires pour améliorer encore l'efficacité de la procédure amiable.

## Document de consultation publique

La méthodologie d'évaluation au titre de l'examen par les pairs relatif au standard minimum établi par l'Action 14 prévoit un réexamen de ce processus en 2020, dans le cadre duquel il sera notamment décidé de l'éventuel maintien du report de délai pour les 55 juridictions qui en ont bénéficié ou qui doivent en bénéficier. Sur la base de l'expérience de l'examen par les pairs acquise à ce jour, ce réexamen offre également l'occasion d'identifier les aspects de la procédure amiable qui fonctionnent bien et ceux qui pourraient encore être améliorés. Il convient de noter que la prévention et le règlement des différends figurent également en bonne place dans d'autres travaux du Cadre inclusif et de l'OCDE, notamment ceux relatifs aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie et ceux du Forum sur l'administration de l'impôt (FAI). Néanmoins, cette consultation est centrée sur la procédure amiable, qui continuera d'occuper une place importante dans le programme d'action sur la sécurité juridique en matière fiscale dans son ensemble.

Ce document de consultation vise ainsi à recueillir l'avis des parties prenantes sur les propositions formulées au titre de l'examen de 2020 du standard minimum de l'Action 14 au sujet des points suivants :

- a) expérience et opinion de la procédure actuelle de règlement des différends, et notamment de la procédure amiable dans les juridictions ayant obtenu un report, et suggestions d'amélioration ;
- b) éléments supplémentaires visant à améliorer le standard minimum établi par l'Action 14 ; et
- c) éléments supplémentaires visant à améliorer le Cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable.

**Les propositions énoncées dans ce document de consultation ont été préparées par le Secrétariat. Bien que de nombreuses juridictions se soient exprimées en faveur de la plupart des propositions, plusieurs pays ont également de fortes objections sur certaines d'entre elles. Ce document n'est pas représentatif d'un consensus au sein du Cadre inclusif, du Comité des affaires fiscales (CAA) ou de leurs organes subsidiaires, mais est destiné à offrir aux parties prenantes des propositions portant sur le fond pour analyse et commentaires.**

Les parties intéressées sont invitées à transmettre leurs commentaires avant le **lundi 11 janvier 2021**, 18h00 (heure de Paris), par courrier électronique à [taxpublicconsultation@oecd.org](mailto:taxpublicconsultation@oecd.org) au format Word (afin de faciliter leur distribution aux responsables publics). Tous les commentaires doivent être adressés à la Division de la coopération internationale et l'administration fiscale, Centre de politique et d'administration fiscales.

Veillez également noter que tous les commentaires sur ce document de consultation publique seront publiés. Les commentaires soumis pour le compte de « groupements collectifs » ou « coalitions » ou par toute personne agissant pour le compte d'une autre personne ou d'un groupe de personnes, doivent citer nommément toutes les entreprises ou personnes qui en sont membres, ou les personnes pour le compte desquelles ils sont soumis. Les intervenants à la réunion de consultation publique seront choisis parmi les personnes ayant adressé en temps voulu des commentaires écrits sur ce document.

## Réunion de consultation publique

La réunion de consultation publique sur le Réexamen de l'Action 14 se tiendra virtuellement le **1 février 2021**, avec une prolongation possible jusqu'au lendemain en fonction de la portée des commentaires reçus. L'objectif est de donner aux parties prenantes externes l'occasion de contribuer aux travaux en cours. Des informations sur la [réunion de consultation publique](#) sont disponibles sur le site Web de l'OCDE en janvier 2021.

# Table des matières

1 Introduction	5
2 Propositions d'amélioration du standard minimum	7
Proposition 1 : Étendre l'utilisation des APP bilatéraux	7
Proposition 2 : Développer l'accès à la formation sur les questions de fiscalité internationale pour les contrôleurs et vérificateurs	8
Proposition 3 : Définir des critères permettant de garantir l'accès à la procédure amiable dans les cas où les contribuables peuvent y prétendre et soumettre les demandes de procédure amiable à des obligations normalisées en matière de documentation	9
Proposition 4 : Suspendre le prélèvement de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable dans les mêmes conditions que celles prévues en droit interne	11
Proposition 5 : Fixer des intérêts/pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable	12
Proposition 6 : Mettre en place un cadre juridique en bonne et due forme garantissant la mise en œuvre de tous les accords amiables	13
Proposition 7 : Autoriser le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites	14
Proposition 8 : Mettre en œuvre dans le cadre de la procédure amiable un arbitrage ou d'autres mécanismes de règlement des différends en vue de garantir le règlement efficace et en temps opportun des cas soumis à la procédure amiable.	15
3 Propositions visant à améliorer le Cadre de suivi statistique	18
Proposition 1 : Communication de données supplémentaires relatives aux cas soumis à la procédure amiable clôturés ou en instance	18
Proposition 2 : Fournir des informations pertinentes sur d'autres pratiques ayant une incidence sur les statistiques relatives à la procédure amiable et aux accords préalables en matière de prix de transfert	19
Annex A. Instructions sur les informations et documents à joindre à une demande de procédure amiable	21

# 1 Introduction

1. Les conventions fiscales prévoient un mécanisme de règlement des différends portant sur des conventions fiscales, à savoir la procédure amiable. En vertu de cette procédure, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de régler de manière amiable les différends concernant la bonne application ou l'interprétation des dispositions des conventions. Cette procédure revêt une importance fondamentale pour que les conventions fiscales soient correctement interprétées et appliquées, et notamment pour s'assurer que les contribuables pouvant prétendre aux avantages d'une convention ne sont pas soumis à une imposition, dans l'un ou l'autre des États contractants, qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention.

2. Le [rapport final](#) sur l'Action 14 du Projet BEPS établit un standard minimum visant à assurer le règlement, par les juridictions, des différends relatifs aux conventions en temps opportun et de façon efficace et efficiente dans le cadre de la procédure amiable. Les 137 membres du Cadre inclusif sur le BEPS se sont tous engagés à mettre en œuvre le standard minimum établi par l'Action 14 et à se soumettre à un processus d'examen par les pairs pour évaluer cette mise en œuvre. Dans cet objectif, des [termes de référence](#) ont été rédigés afin de traduire le standard minimum de l'Action 14 en 21 éléments, correspondant aux quatre principales composantes d'un mécanisme efficace de règlement des différends : (i) la prévention des différends ; (ii) l'existence d'une procédure amiable et l'accès à cette procédure ; (iii) la résolution des cas faisant l'objet d'une procédure amiable ; et (iv) la mise en œuvre des accords amiables. Une [méthodologie d'évaluation](#) a par ailleurs été adoptée ; celle-ci décrit les procédures et directives applicables à l'examen par les pairs, qui comporte deux phases. La phase 1 consiste à évaluer la mise en œuvre du standard par le pays examiné, en s'intéressant au cadre juridique et administratif régissant la procédure amiable et à l'application de ce cadre dans la pratique, ainsi qu'à l'avis des pairs et des contribuables et aux statistiques communiquées sur la procédure amiable. Le non-respect par une juridiction de la totalité des 21 éléments définis donne lieu à la formulation de recommandations sur les mesures à prendre pour respecter les obligations prévues au titre des éléments non appliqués. Le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le cadre de la phase 1 est évalué lors de la phase 2, qui est lancée dans un délai d'un an à compter de l'adoption par le Cadre inclusif sur le BEPS du rapport d'examen par les pairs de phase 1 de la juridiction. Le rapport final sur l'Action 14 du BEPS dresse également la liste des 20 pays, qui en dehors de l'engagement à appliquer le standard minimum souscrit par tous les pays adhérant aux résultats du projet BEPS, ont pris l'engagement de prévoir une procédure d'arbitrage dans leurs conventions fiscales bilatérales, afin d'offrir un mécanisme garantissant que les différends relatifs aux conventions seront résolus dans les délais déterminés.

3. Le standard minimum établi par l'Action 14 invite en outre les pays membres du Cadre inclusif sur le BEPS à communiquer chaque année, dans un esprit de collaboration, leurs statistiques sur la procédure amiable conformément à un cadre spécifiquement développé à cet effet, à savoir le [Cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable](#). La communication annuelle des statistiques sur la procédure amiable porte notamment sur le nombre de cas total soumis à la procédure amiable, les résultats obtenus pour les cas clôturés et le temps moyen pour clôturer ces affaires, à partir d'une date de début et d'une date de fin fixées d'un commun accord. Les juridictions doivent veiller à ce que leurs statistiques concordent afin d'éviter une double comptabilisation des cas ou des déclarations divergentes sur le nombre de cas. Les statistiques relatives à la procédure amiable sont publiées sur le [site internet](#) de l'OCDE.

4. La méthodologie d'évaluation précise que, sur la base des résultats obtenus, la procédure d'examen par les pairs au titre de l'Action 14 doit être évaluée en 2020 et qu'il conviendra notamment dans ce cadre de statut sur le maintien éventuel du report de délais pour certaines juridictions. Dans ce contexte, au vu de l'expérience des examens par les pairs acquise depuis près de cinq ans, et dans le souci de faire progresser le programme d'action sur la sécurité juridique en matière fiscale, il a été décidé de solliciter l'avis des parties prenantes sur les principaux aspects de la prévention et du règlement des différends dans ce document de consultation publique. Ce document à large visée a pour but de recueillir des avis nombreux et divers qui permettront au Cadre inclusif de prendre les décisions les mieux éclairées possible. Il présente par conséquent différents points dont l'analyse pourrait être envisagée dans le cadre de l'examen de 2020, parallèlement à la proposition d'examen de la méthodologie d'évaluation et de maintien des reports. La section 2 comprend des propositions visant à renforcer le standard minimum établi par l'Action 14. Ces propositions sont centrées sur les aspects de la procédure amiable qui pourraient être améliorés au vu des de l'expérience de l'examen par les pairs acquise à ce jour. La section 3 présente des propositions en vue de recueillir, au titre du Cadre de suivi statistique relatif à la procédure amiable, des données supplémentaires en lien avec la procédure amiable et les pratiques qui nuisent à ce processus. Chaque question comporte des questions à l'attention des parties prenantes. Quoique ce document ne contienne pas de section spécifique sur la méthodologie d'évaluation, des suggestions visant à centrer davantage celle-ci sur les risques sont en cours de discussion. Les parties prenantes sont invitées à faire part de leurs éventuels commentaires sur cette méthodologie d'évaluation.

#### Question pour consultation publique

- 1) **Merci de nous faire part de toute observation d'ordre général sur votre expérience et opinion de la procédure de règlement des différends, notamment en ce qui concerne les juridictions ayant obtenu un report de leur examen par les pairs, ainsi que de vos suggestions d'amélioration.**

## 2 Propositions d'amélioration du standard minimum

5. Le rapport final sur l'Action 14 énumère 17 éléments qui composent le standard minimum ainsi que 11 pratiques exemplaires. Les premiers examens par les pairs de la mise en œuvre de ce standard minimum ont débuté en décembre 2016. La quasi-totalité des examens par les pairs au titre de la phase 1 sont à ce jour terminés, neuf lots ont déjà donné lieu à des publications, et le suivi par les pairs de phase 2 est en bonne voie. Le standard minimum établi par l'Action 14 commence déjà à avoir un impact plus large sur la procédure amiable et des progrès notables ont été réalisés, comme le montrent les Statistiques sur la procédure amiable, mais il existe une marge de progression.

6. Les parties prenantes sont invitées à donner leur avis sur leur expérience de la procédure amiable au cours des cinq dernières années, sur les ajouts qu'ils souhaiteraient voir apporter au standard minimum ou sur les meilleures pratiques qu'ils souhaiteraient élever au rang de standard minimum, en particulier en ce qui concerne les huit éléments ci-après<sup>1</sup> :

- Étendre l'utilisation des APP bilatéraux
- Développer l'accès à la formation sur les questions de fiscalité internationale à l'intention des contrôleurs
- Définir des critères permettant de garantir l'accès à la procédure amiable dans les cas où les contribuables peuvent y prétendre et soumettre les demandes de procédure amiable à des obligations normalisées en matière de documentation
- Suspender le prélèvement de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable dans les mêmes conditions que celles applicables aux contribuables en vertu des règles de droit interne
- Fixer des intérêts/pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable
- Mettre en place un cadre juridique en bonne et due forme garantissant la mise en œuvre de tous les accords amiables
- Autoriser le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites
- Mettre en œuvre dans le cadre de la procédure amiable un arbitrage ou d'autres mécanismes de règlement des différends en vue de garantir le règlement efficace et en temps opportun des cas soumis à la procédure amiable.

### Proposition 1 : Étendre l'utilisation des APP bilatéraux

*Introduire l'obligation de mettre en place un programme d'APP bilatéraux, sauf pour les juridictions dont le volume de cas portant sur des prix de transfert soumis à la procédure amiable reste faible.*

7. Les programmes bilatéraux d'accords préalables en matière de prix de transfert (APP) permettent aux juridictions (et aux contribuables) de prévenir les différends en limitant les discussions controversées à leur sujet. En vertu du standard minimum établi par l'Action 14, néanmoins, les juridictions sont uniquement tenues d'autoriser l'extension des APP bilatéraux aux exercices fiscaux antérieurs si un

<sup>1</sup>Ces propositions ne sont pas classées par ordre d'importance.



programme d'APP est déjà en place. Rien n'oblige les pays à disposer ou à prévoir de tels programmes, dans la mesure où leur mise en place est seulement considérée comme une Bonne pratique au sens du rapport final sur l'Action 14<sup>2</sup>. Afin de s'assurer que les juridictions s'emploient à prévenir les différends et offrent une plus grande certitude juridique aux contribuables, on pourrait envisager d'imposer aux juridictions la mise en place de programmes d'APP bilatéraux. De tels programmes pourraient également réduire le nombre de demandes de procédure amiable soumises chaque année ; leur introduction serait par ailleurs conforme aux objectifs poursuivis par le Forum sur l'administration de l'impôt (FAI) dans le contexte plus général du programme d'action sur la sécurité juridique en matière fiscale<sup>3</sup>.

8. Les examens par les pairs menés à bien à ce jour montrent que la majeure partie des juridictions évaluées ont déjà mis en place un programme d'APP bilatéral. Quoique les autorités compétentes de certaines juridictions concluent des APP en se fondant uniquement sur les dispositions des conventions fiscales inspirées de l'article 25(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE<sup>4</sup>, d'autres ont mis en place des programmes d'APP formels et défini des règles détaillées dans leur législation et leurs directives administratives<sup>5</sup>. Ces dispositifs pourraient, dans un cas comme dans l'autre, être considérés comme des programmes d'APP aux fins du présent élément.

9. Néanmoins, le volume de l'inventaire des cas soumis à la procédure amiable étant variable d'une juridiction à l'autre, celles dont le nombre de cas portant sur des prix de transfert reste en-deçà d'un certain niveau ne seraient pas tenues de mettre en place de programme d'APP.

#### Question pour consultation publique

2) **Merci de nous faire part de votre avis sur cette question.**

## Proposition 2 : Développer l'accès à la formation sur les questions de fiscalité internationale pour les contrôleurs et vérificateurs

*Introduire l'obligation de déployer le module de formation à la vision globale des enjeux ou tout autre programme de formation similaire.*

10. L'action 14 du BEPS vise à améliorer l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Si l'accent est mis dans ce cadre sur le renforcement de la procédure amiable, des efforts peuvent également être déployés pour éviter d'avoir à recourir à cette procédure. Différents outils de prévention des différends jouent à cet égard un rôle important. Les différends peuvent également être évités au niveau des administrations fiscales, en veillant à ce que celles-ci n'opèrent aucun ajustement susceptible d'être ultérieurement contesté dans le cadre de la procédure amiable. Dans le rapport final sur l'Action 14, la formation des contrôleurs et des vérificateurs sur les questions fiscales internationales est considérée comme une Bonne pratique<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Il est énoncé dans la Bonne pratique n° 4 que : « Les pays devraient mettre en œuvre des programmes d'accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert ».

<sup>3</sup> Voir le communiqué de Santiago publié par le Forum sur l'administration de l'impôt en 2019. Disponible à l'adresse : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/administration/communiqué-forum-administration-fiscale-2019.pdf>.

<sup>4</sup> Voir le troisième point du paragraphe 52 des Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

<sup>5</sup> Au total, 50 des 82 juridictions évaluées dans le cadre de l'examen par les pairs relatif à l'Action 14 ont déjà mis en place un programme d'APP bilatéral.

<sup>6</sup> Il est stipulé dans la Bonne pratique n° 3 que : « Les pays devraient développer la « vision globale des enjeux » des fonctions de contrôle/vérification impliquées dans les dossiers internationaux au moyen de la communication, au personnel concerné, du « Module de formation à la vision globale des enjeux » du Forum sur l'administration fiscale. »

11. Le fait de rendre obligatoire la formation des contrôleurs et des vérificateurs se traduirait par des gains d'efficacité et se concrétiserait par : (i) des contrôleurs et des vérificateurs mieux formés ; et (ii) une réduction du nombre d'ajustements donnant lieu à de longues discussions dans le cadre d'une procédure amiable ou de situations dans lesquelles cette procédure se solde par l'octroi d'un allègement unilatéral dans la juridiction ayant procédé à l'ajustement en cause. Une telle approche pourrait entraîner à son tour une baisse du nombre de cas soumis à la procédure amiable chaque année. Elle serait en outre conforme au programme d'action sur la sécurité juridique en matière fiscale du Forum sur l'administration de l'impôt.

#### Questions pour consultation publique

- 3) Avez-vous déjà été confronté à des ajustements inadéquats reflétant un manque d'expérience en matière de questions fiscales internationales et ayant dû être ultérieurement abandonnés dans le cadre d'une procédure amiable ? Dans l'affirmative, quel serait, à votre avis, la meilleure solution face à cette situation ? Seriez-vous par exemple favorable à l'idée d'élever la Bonne pratique au rang d'élément du Standard minimum ?
- 4) Avez-vous des suggestions sur la manière dont les administrations fiscales pourraient sensibiliser davantage les contrôleurs et les vérificateurs concernés aux questions de fiscalité internationale ?

### Proposition 3 : Définir des critères permettant de garantir l'accès à la procédure amiable dans les cas où les contribuables peuvent y prétendre et soumettre les demandes de procédure amiable à des obligations normalisées en matière de documentation

*Définir des critères d'accès à la procédure amiable et déterminer les informations que les contribuables devront a minima joindre à leurs demandes. Ces deux points devront être précisés par les juridictions dans leurs instructions sur la procédure amiable.*

#### Délimiter « l'accès à la procédure amiable »

12. En vertu de l'article 25(1) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les contribuables ont le droit de soumettre une demande de procédure amiable lorsqu'ils estiment qu'une mesure prise par un État contractant ou les deux entraîne ou entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Pour être admissible, une demande de procédure amiable doit, en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, être présentée dans les délais prévus par la convention fiscale, soit généralement dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Lorsqu'une demande remplissant les conditions du paragraphe 1 a été acceptée, l'autorité compétente saisie doit établir si la réclamation du contribuable lui paraît fondée et si elle peut unilatéralement y apporter une solution satisfaisante<sup>7</sup>.

13. Aucun critère défini d'un commun accord ne permet toutefois de délimiter précisément dans quels cas l'ouverture d'une procédure amiable peut être demandé, et quelles sont les informations et les pièces qui doivent étayer la demande du contribuable. Le standard minimum établi par l'Action 14 définit un certain nombre de circonstances dans lesquelles l'accès à la procédure amiable devrait être accordé : (i) les dossiers de prix de transfert ; (ii) les affaires concernant l'application des dispositions d'une convention et des dispositions nationales anti-abus ; (iii) les cas ayant donné lieu à la conclusion d'une transaction ; et (iv) les cas dans lesquels les contribuables ont joint à leur demande les informations et la documentation requises conformément aux instructions sur la procédure amiable. Néanmoins, le processus d'examen par

<sup>7</sup> En règle générale, une demande de procédure amiable ne sera pas considérée comme admissible si elle n'a pas été soumise dans les délais prévus par la convention fiscale applicable, si elle n'a pas été soumise à la bonne autorité compétente, ou si le contribuable n'est résident d'aucun des États contractants.

les pairs a mis en lumière un certain nombre de circonstances supplémentaires dans lesquelles l'accès à la procédure amiable avait été indûment refusé ou dans lesquelles la juridiction avait pour politique de refuser l'accès à cette procédure alors qu'il aurait dû être accordé. On peut citer quelques exemples, parmi lesquels les cas caractérisés par l'absence de double imposition ; les cas dans lesquels une décision de justice avait été rendue, mais dans lesquels un allègement corrélatif restait possible ; et les cas dans lesquels un établissement stable n'existait plus au moment du dépôt de la demande de procédure amiable. Il est également arrivé, dans certaines circonstances, que la question de l'accès à la procédure amiable ne puisse être tranchée par consensus. Cela peut être le cas, par exemple, lorsqu'une juridiction a pris des décisions unilatérales ou conclu des APP unilatéraux.

14. Limiter aux quatre cas de figure prévus dans le rapport final sur l'Action 14 les circonstances dans lesquelles une autorité compétente doit ouvrir l'accès à la procédure amiable peut être source d'ambiguïté. Dans un souci de clarté et de cohérence de l'approche adoptée par les partenaires conventionnels au sujet de l'accès à la procédure amiable (et donc des cas pour lesquels les autorités compétentes doivent s'efforcer de trouver une solution mutuelle), on pourrait envisager de définir des circonstances supplémentaires dans le standard minimum de l'Action 14 et de demander aux juridictions d'être très clair sur ce point dans leurs instructions sur la procédure amiable.

***Dresser la liste des informations a minima que les contribuables doivent joindre à leur demande de procédure amiable***

15. Il ressort du processus d'examen par les pairs que la plupart des juridictions qui ont adopté et publié des instructions sur la procédure amiable y donnent des précisions sur les informations que les contribuables doivent joindre à leur demande de procédure amiable. L'accès des contribuables à l'intégralité de la procédure amiable est subordonné au respect de ces exigences documentaires et à l'évaluation, par l'autorité compétente, des informations qu'ils lui communiquent. Étant donné qu'en vertu de la version de 2017 de l'article 25(1) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les contribuables sont désormais autorisés à soumettre une demande de procédure amiable auprès de l'autorité compétente de l'une ou l'autre des parties contractantes, qui doit établir si la réclamation du contribuable lui paraît fondée, il est important de s'entendre sur une interprétation commune de la notion « d'informations requises ». Le même raisonnement s'applique aux dossiers de prix de transfert, dans lesquels les deux entreprises associées déposent généralement une demande de procédure amiable dans leur État de résidence respectif.

16. Dans les cas où un contribuable dépose une demande de procédure amiable auprès des deux autorités compétentes concernées, l'une et l'autre doivent déterminer si la réclamation du contribuable leur paraît fondée et, partant, si l'information fournie à l'appui de la demande est à cette fin suffisante. L'existence d'obligations d'information différentes selon les pays pourrait entraîner un rallongement injustifié de la procédure amiable, ou aboutir à une situation dans laquelle l'une des autorités compétentes refuse l'accès à la procédure amiable au motif que les informations fournies sont insuffisantes, alors que l'autre l'accepte (ou accepterait) et, en l'absence de solution unilatérale, soumet l'affaire à la phase bilatérale de la procédure amiable.

17. Dans un souci d'uniformité et de transparence et afin d'éviter que les juridictions ne soient pas d'accord sur la question de savoir si les informations fournies à l'appui de la demande de procédure amiable d'un contribuable sont suffisantes, on pourrait envisager de définir une liste standard des informations que les contribuables devront (systématiquement) joindre à leur demande pour avoir accès à la procédure amiable (lesquelles informations pourront être différentes de celles potentiellement nécessaires pour régler le différend). L'annexe A de ce document contient une liste indicative d'informations requises. La liste standard pourrait être établie à partir de certains de ces éléments, ou des éléments convenus dans le cadre d'autres instruments.

**Préciser dans les instructions relatives à la procédure amiable dans quels cas une demande de procédure amiable doit être acceptée, ainsi que la liste des informations a minima à fournir à l'appui d'une telle demande**

18. Dans un souci de cohérence et de transparence entre les juridictions et de clarté à l'égard des contribuables, il pourrait être demandé aux pays, dans le cadre du standard minimum établi par l'Action 14, de définir dans leurs instructions relatives à la procédure amiable des critères permettant de déterminer dans quels cas une demande de procédure amiable doit être acceptée ou peut être refusée, ainsi que la liste standard (à convenir) des informations à fournir à l'appui d'une telle demande.

Questions pour consultation publique	
5)	En vous fondant sur votre expérience, existe-t-il des situations ou des circonstances particulières, actuellement non couvertes par le standard minimum de l'Action 14, dans lesquelles l'accès à la procédure amiable aurait été indûment refusé ? En outre, vous est-il arrivé, dans certaines circonstances, de ne pas soumettre de demande de procédure amiable parce que l'accès à cette procédure aurait été refusé sur la base des informations disponibles ? Dans l'affirmative, merci de préciser ces situations ou circonstances.
6)	Merci de nous indiquer si vous estimez qu'il faudrait compléter la liste des situations/circonstances dans lesquelles l'accès à la procédure amiable devrait être accordé.
7)	Nous constatons des différences entre les juridictions dans la documentation à fournir lors du dépôt d'une demande de procédure amiable. Ces différences ont-elles occasionné des problèmes dans la pratique ? Dans l'affirmative, la définition d'une liste commune des informations a minima qui doivent être fournies permettrait-elle de résoudre ces problèmes ? Si oui, merci de préciser : <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Si certains éléments en particulier devraient ou ne devraient pas figurer dans une telle liste ; et</li> <li>b. S'il est nécessaire d'aligner le contenu d'une telle liste (qui reste à développer) avec toute autre règle fiscale internationale concernant les procédures de règlement des différends fiscaux. Dans l'affirmative, merci de préciser à quels éléments et à quelles règles en particulier vous faites référence.</li> </ul>
8)	Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

**Proposition 4 : Suspendre le prélèvement de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable dans les mêmes conditions que celles prévues en droit interne**

*Introduire l'obligation de suspendre le prélèvement de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable dans les mêmes conditions que celles applicables aux contribuables en vertu des règles de droit interne.*

19. Les impôts sont dus et exigibles dès lors que l'avis d'imposition est émis. Généralement, lorsqu'un ajustement du revenu imposable est opéré dans une juridiction, l'élément de revenu en question a déjà été imposé dans une autre juridiction. Imposer à un contribuable le paiement d'impôts au titre de revenus sur lesquels des impôts ont déjà été acquittés dans une autre juridiction crée une situation de double imposition ainsi que d'importantes difficultés et charges financières pour les contribuables, d'autant plus que ceux-ci ne peuvent en aucun cas influencer sur la durée de la procédure amiable, qui peut dans certains cas être relativement longue. La fait de suspendre la perception de l'impôt tout au long de la période pendant laquelle les autorités compétentes s'efforcent de parvenir à un accord amiable permettrait d'offrir un répit aux contribuables et, partant, d'alléger la charge financière qui pèse sur leur situation de trésorerie. Une telle approche pourrait également permettre à une autorité compétente d'ouvrir des discussions de bonne foi dans le cadre de la procédure amiable sans biais lié aux éventuelles difficultés que pourraient entraîner le remboursement d'un impôt déjà recouvré.

20. En vertu de la législation interne de la plupart des juridictions, une suspension de la perception de l'impôt est possible lorsqu'un recours interne a été engagé pour contester l'avis d'imposition et/ou le

montant de l'impôt dû. Permettre la suspendre la perception de l'impôt pendant toute la durée de la procédure amiable, tout au moins dans les mêmes circonstances que celles prévues en droit interne, relève actuellement d'une Bonne pratique aux termes du Rapport final sur l'Action 14<sup>8</sup>.

21. Cette Bonne pratique pourrait être élevée au rang d'élément du standard minimum établi par l'Action 14. Les juridictions devraient dès lors suspendre le prélèvement de l'impôt selon les mêmes règles que celles applicables lorsque les contribuables exercent des voies de recours interne. En vertu de cette approche, les juridictions qui ne disposent pas de telles règles en droit interne ne seraient pas tenues de les mettre en place uniquement aux fins de la procédure amiable.

22. Il serait tenu compte des préoccupations et les problèmes que certaines juridictions ont souligné concernant la suspension du recouvrement des impôts pendant la procédure amiable en raison des règles régissant les impôts devenant prescrits (lorsque les impôts ne sont plus recouvrables). Ces problèmes et préoccupations pourraient limiter l'obligation de suspendre le recouvrement de l'impôt pendant la procédure amiable. Il conviendra également de s'assurer, dans le cadre de cette proposition, que les impôts dus peuvent bien être recouverts s'il est confirmé, à l'issue de la procédure amiable, qu'ils doivent être appliqués.

Questions pour consultation publique	
9)	L'absence de suspension de la perception de l'impôt pendant les procédures amiables a-t-elle occasionné des problèmes dans certains cas spécifiques ? La Bonne pratique devrait-elle être élevée au rang d'élément du standard minimum ?
10)	Si vous êtes favorable à cette idée, que peut-on raisonnablement attendre des contribuables pour garantir que les impôts dus peuvent bien être recouverts s'il est confirmé, à l'issue de la procédure amiable, qu'ils doivent être appliqués ?
11)	Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

### Proposition 5 : Fixer des intérêts/pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable

*Les juridictions doivent s'assurer de fixer des intérêts et des pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable.*

23. Les ajustements fiscaux peuvent donner lieu à l'application de pénalités et d'intérêts dont le montant peut être significatif, et parfois sensiblement plus élevé que l'impôt contesté. Par exemple, si un ajustement intervient cinq ans après la clôture d'un exercice et porte sur plusieurs exercices, les intérêts seront calculés sur les cinq exercices jusqu'à la date d'émission de l'avis d'imposition. Si le contribuable dépose une demande de procédure amiable qui aboutit *in fine* à un accord confirmant l'ajustement et conduisant à l'élimination de la double imposition, les intérêts s'accumulent jusqu'à la date d'application de l'accord. Étant donné que la période durant laquelle les intérêts sont calculés peut se prolonger, le montant des intérêts peut devenir significatif et entraîner des coûts supplémentaires pour les contribuables, même si le différend initial a fait l'objet d'un règlement. Les contribuables peuvent donc légitimement se demander pourquoi des intérêts et des pénalités sont dus même lorsque l'ajustement fiscal qui a donné lieu à l'application des intérêts ou des pénalités a été (partiellement) infirmé dans le cadre d'une procédure amiable.

<sup>8</sup> La Bonne pratique n°6 stipule que : « Les pays devraient prendre les dispositions appropriées permettant une suspension des procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable. La suspension des mesures de recouvrement devrait être possible, à tout le moins, selon les mêmes conditions que celles applicables à toute personne qui forme un recours administratif ou judiciaire selon le droit interne. »

24. À l'heure actuelle, les juridictions n'ont aucune obligation d'aligner ces pénalités et intérêts sur le résultat final de la procédure amiable. Cette situation peut entraîner des difficultés financières sérieuses pour les contribuables, équivalentes sur le plan économique à une double imposition. Il peut s'agir dans la pratique d'un problème important pour les contribuables qui pourrait même les retenir de recourir à la procédure amiable. Si les intérêts et les pénalités ne relèvent pas du champ d'application d'une convention fiscale, et ne sont donc pas non plus visés par la procédure amiable, le fait de relier les intérêts et les pénalités au résultat de la procédure amiable permettrait en toute logique de parvenir à une solution plus globale et plus juste dans les cas où des intérêts ou des pénalités sont en jeu. Selon cette approche, les intérêts et les pénalités ne s'appliqueraient qu'à la condition que l'impôt sur lequel ils se fondent reste exigible après la conclusion d'un accord amiable<sup>9</sup>.

#### Questions pour consultation publique

12) Avez-vous été confronté à des cas où le montant des intérêts ou des pénalités n'était pas aligné sur le résultat de la procédure amiable ? Dans cette hypothèse, s'agit-il à votre avis d'un problème important et le fait de fixer le montant des intérêts et des pénalités en fonction du résultat de la procédure amiable devrait-il faire partie du standard minimum ?

13) Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

### Proposition 6 : Mettre en place un cadre juridique en bonne et due forme garantissant la mise en œuvre de tous les accords amiables

*Les juridictions devraient veiller à ce que tous les accords amiables puissent être mis en œuvre en dérogeant aux délais prévus en droit interne.*

25. Le résultat du processus d'examen par les pairs montre que dans approximativement un tiers des juridictions examinées, les délais prévus en droit interne peuvent compromettre la mise en œuvre des accords amiables, lorsque la convention fiscale applicable ne contient pas l'équivalent de la deuxième phrase de l'article 25(2) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (qui dispose que les accords amiables peuvent être appliqués, quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants). Le standard minimum de l'Action 14 ne règle pas entièrement cette question dans la mesure où il demeure des cas où un accord amiable peut ne pas être appliqué ou ne pas être conclu parce qu'il ne pourrait plus être appliqué. En fait, le standard minimum permet aux juridictions qui n'ont pas souhaité ou ne souhaitent pas inclure cette deuxième phrase dans leurs conventions fiscales d'opter pour une autre solution. Elles ont la possibilité d'ajouter aux articles 7 et 9 une disposition limitant la durée pendant laquelle il est possible d'effectuer des ajustements des prix de transfert. L'objectif de ces dispositions est d'éviter des ajustements tardifs qui ne pourraient plus donner lieu à un allègement de la double imposition dans le cadre de la procédure amiable du fait de l'expiration des délais de prescription nationaux. Les dispositions supplémentaires n'éliminent pas, à elles seules, le risque qu'un accord amiable ne puisse être mis en œuvre parce qu'elles :

- sont limitées aux ajustements effectués en vertu des articles 7 ou 9 (cas d'attribution/allocation soumis à la procédure amiable) ; et
- limitent uniquement la durée pendant laquelle il est possible d'effectuer un ajustement primaire. Par conséquent, ces dispositions supplémentaires ne sauraient garantir, en l'absence de

<sup>9</sup> Par exemple, si l'ajustement s'élève à 1 000 et que les intérêts cumulés sont de 800, et si l'accord obtenu dans le cadre de la procédure amiable se traduit par une révision à la baisse de l'ajustement à 800, le fait de fixer des intérêts et des pénalités qui soient proportionnels au résultat de la procédure amiable pourrait entraîner une réduction de 140 des intérêts à 640. Le paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 25 prévoit déjà qu'un État contractant qui a accepté de réduire ou de supprimer un impôt sous-jacent devrait réduire proportionnellement ou supprimer les intérêts ou les pénalités administratives qui sont directement liés et calculés en fonction de l'impôt auquel ils se rapportent.

disposition conventionnelle permettant de déroger aux délais prévus par le droit interne, l'application d'un éventuel accord amiable, sachant que ces délais ont peut-être déjà expiré au moment où un accord amiable est conclu, voire lors de la soumission de la demande initiale de procédure amiable.

26. En outre, en vertu du standard minimum de l'Action 14, il n'est pas obligatoire d'inscrire ces dispositions supplémentaires dans la convention fiscale, la seule obligation étant que les juridictions qui ne souhaitent pas inclure la deuxième phrase de l'article 25(2) dans leurs conventions fiscales soient disposées à accepter les dispositions supplémentaires. Il ne s'agit pas seulement d'un problème théorique. Même en prenant en compte les effets résultant de la mise en œuvre de l'Instrument multilatéral sur le BEPS, plus de 20 % des conventions fiscales examinées à ce jour présentent encore un problème potentiel au regard de l'application des accords amiables. Pour toutes ces conventions, les risques relatifs à la mise en œuvre décrits ci-dessus pourraient donc se matérialiser soit parce que les juridictions ne sont pas en mesure d'appliquer des accords amiables, soit parce qu'elles ne peuvent pas négocier une solution du fait de l'expiration des délais prévus en droit interne.

27. Plusieurs solutions peuvent être envisagées pour remédier au risque de non-application, parmi lesquelles les trois suivantes instaurent pour les juridictions l'obligation :

- a) de faire figurer l'équivalent de la deuxième phrase de l'article 25(2) dans toutes leurs conventions fiscales ;
- b) d'inscrire l'équivalent de la deuxième phrase de l'article 25(2) dans toutes leurs conventions fiscales, et d'y associer, si un État contractant le demande, une disposition limitant la durée pendant laquelle il est possible d'effectuer un ajustement primaire ou de procéder à l'émission d'un avis d'impôt ;
- c) de prévoir dans leur droit interne un mécanisme permettant de ne pas clôturer les exercices jusqu'à ce que les procédures amiables soient terminées, ou de mettre en place des procédures administratives qui permettent une application des accords amiables indépendamment des délais prévus par le droit interne tant que l'équivalent de la deuxième phrase de l'article 25(2) ne figure pas dans toutes les conventions fiscales.

#### Questions pour consultation publique

- 14) D'après votre expérience, l'expiration des délais prévus en droit interne dans l'une des juridictions concernées par la procédure amiable a-t-elle empêché la mise en œuvre des accords amiables ? Avez-vous également été confronté à des cas où des autorités compétentes n'ont pu parvenir à un accord parce qu'il n'était plus possible de le mettre en œuvre du fait des délais prévus dans le droit interne ?
- 15) En vous fondant sur votre expérience, avez-vous été confronté à des cas où des solutions ont été trouvées afin de mettre en œuvre les accords malgré l'expiration des délais prévus par le droit interne ? Si oui, veuillez décrire ces solutions.
- 16) **Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?**

### Proposition 7 : Autoriser le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites

*Les juridictions devraient mettre en œuvre des procédures appropriées permettant aux contribuables de demander, dans certains cas et après une première mise en recouvrement de l'impôt dû, le règlement par la procédure amiable*

*de questions relatives à différents exercices pour lesquels des déclarations ont été produites, dès lors que les faits et circonstances sont identiques et ont fait l'objet d'une vérification lors d'un contrôle<sup>10</sup>.*

28. Dans certains cas, une demande d'assistance soumise à l'autorité compétente et portant sur un ajustement de revenus particulier peut concerner des questions relatives à différents exercices ayant des incidences sur les déclarations établies au titre de différents exercices fiscaux antérieurs ou ultérieurs. Cette possibilité offerte aux contribuables — à condition, en règle générale, que les faits et circonstances concernés soient identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances — peut contribuer à éviter que des demandes de procédure amiable soient déposées en double et permettre une utilisation plus efficace des ressources des autorités compétentes. Les juridictions doivent donc s'efforcer de mettre en œuvre des procédures appropriées permettant au contribuable de demander, dans certains cas et après une première mise en recouvrement de l'impôt dû, le règlement par la procédure amiable de questions relatives à différents exercices fiscaux pour lesquels des déclarations ont été produites, dès lors que les faits et circonstances sont identiques et sous réserve de la vérification de ces faits et circonstances lors d'un contrôle. Il ne s'agit pour l'heure que d'une bonne pratique. Le recours à des procédures de règlement par la procédure amiable de questions relatives à plusieurs exercices resterait soumis aux exigences du paragraphe 1 de l'article 25. Pour qu'une demande visant à obtenir le règlement d'une question pour un exercice fiscal particulier soit recevable, le cas doit donc être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention au titre de l'exercice fiscal considéré (ces procédures n'autoriseraient donc pas les demandes de recours à la procédure amiable qui seraient présentées en dehors des délais définis au paragraphe 1 de l'article 25).

#### Questions pour consultation publique

- 17) Merci de partager votre expérience en matière de règlement par la procédure amiable de questions relatives à plusieurs exercices, en précisant notamment si la procédure a pu être mise en œuvre, et si oui dans quelles circonstances.
- 18) En vous fondant sur votre expérience, existe-t-il d'autres moyens qui permettraient le règlement de questions relatives à différents exercices par l'intermédiaire de la procédure amiable ou d'autres procédures de prévention/règlement des différends (par exemple, étendre l'accord amiable à des exercices futurs par le biais d'APP bilatéraux) ?
- 19) Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur cette proposition ?

### **Proposition 8 : Mettre en œuvre dans le cadre de la procédure amiable un arbitrage ou d'autres mécanismes de règlement des différends en vue de garantir le règlement efficace et en temps opportun des cas soumis à la procédure amiable.**

29. Bien que les statistiques sur la procédure amiable diffèrent sensiblement d'une juridiction à l'autre, les données agrégées toutes juridictions confondues montrent qu'en 2018, 2 % des cas clôturés n'ont pas donné lieu à un accord, et 2 % ont abouti à un résultat qui n'a permis d'éliminer que partiellement l'imposition non conforme aux dispositions de la convention. En outre, alors que le délai moyen de règlement s'élevait à 14 mois en 2018, les cas portant sur les prix de transfert ont été clôturés en 33 mois en moyenne<sup>11</sup>. Si ces pourcentages ne concernent que les cas ayant fait l'objet d'un règlement, les

<sup>10</sup> Pratique exemplaire n° 9 identifiée dans le Rapport final sur l'Action 14.

<sup>11</sup> Les dernières statistiques sur la procédure amiable peuvent être consultées à l'adresse suivante : <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.



statistiques sur la procédure amiable montrent qu'un nombre considérable de cas soumis à la procédure amiable avant 2016 n'ont toujours pas été tranchés.

30. La procédure amiable est un mécanisme que plusieurs juridictions ont adopté et intégré dans leurs conventions fiscales afin de garantir le règlement de différends relatifs aux conventions dans un délai déterminé. Bien que l'analyse de plus de 3 000 conventions fiscales montre qu'un petit nombre d'entre elles seulement prévoit la possibilité de régler les cas par arbitrage, plusieurs juridictions qui comptent un nombre relativement important de cas soumis à la procédure amiable ont recours à l'arbitrage. Dans le rapport final sur l'Action 14 du Projet BEPS, 20 juridictions se sont engagées à inscrire une clause d'arbitrage fondée sur la procédure amiable dans leurs conventions fiscales bilatérales, en plus de leur engagement à mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 14. Outre ces 20 juridictions, 13 autres ont depuis opté pour l'arbitrage par le biais de l'Instrument multilatéral sur le BEPS, modifiant ainsi plus de 200 conventions fiscales pour y inclure une clause d'arbitrage par accord amiable. La possibilité de recourir à l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable est offerte aux juridictions qui souhaitent inscrire une telle procédure dans leurs conventions fiscales.

31. La mise en œuvre d'une clause d'arbitrage pourrait contribuer à faire baisser le nombre de cas soumis à la procédure amiable clôturés sans règlement ou avec un règlement partiel, mais pourrait aussi permettre d'accélérer le traitement de tous les cas en instance.

32. Le standard minimum stipule que les juridictions doivent faire preuve de transparence sur leur position concernant le mécanisme d'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable. Plusieurs juridictions se sont dites très favorables à l'adoption d'une clause d'arbitrage comme moyen d'améliorer l'efficacité et l'efficacité de la procédure amiable, cependant que d'autres ont clairement indiqué que l'arbitrage soulève plusieurs problèmes sur le plan constitutionnel et de la souveraineté, mais aussi d'ordre pratique, notamment des contraintes en matière de coûts, de capacités et de ressources, raison pour laquelle elles ne sont pas favorables à une inscription dans le standard minimum, et considèrent qu'il leur serait très difficile de revenir sur cette position.

33. Il convient de noter que dans le contexte plus général du programme d'action sur la sécurité juridique en matière fiscale, le rapport sur le *Blueprint* du Pilier 1 récemment publié par le Cadre inclusif dans le cadre de ses travaux relatifs aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, prévoit également des formes obligatoires et contraignantes de prévention et de règlement des différends. Les parties prenantes sont invitées à formuler leurs observations sur les questions soulevées dans le rapport, notamment en ce qui concerne la sécurité juridique en matière fiscale portant sur le Montant A et d'autres aspects en lien avec le Pilier 1, et plus généralement sur l'arbitrage dans le cadre de la procédure amiable et d'autres mécanismes de règlement des différends dans le contexte de cette consultation sur l'Action 14 du Projet BEPS.

34. Considérant qu'il existe des divergences de vues quant à l'acceptabilité et à l'efficacité de l'arbitrage pour parvenir à des solutions rapides et efficaces dans le cadre de la procédure amiable, les parties prenantes sont invitées à formuler des observations à la fois sur l'expérience acquise en matière d'arbitrage, ainsi que sur leurs positions et suggestions concernant d'autres approches qui pourraient être envisagées pour faciliter un règlement plus rapide et plus efficace des cas soumis à la procédure amiable.

#### Questions pour consultation publique

- 20) En vous fondant sur votre expérience, quelles sont les différences en termes de délai de traitement, d'efficacité de la solution et de coûts de la procédure entre les différends fiscaux relevant de conventions fiscales prévoyant une clause d'arbitrage par accord amiable et de conventions ne prévoyant pas un tel mécanisme ?
- 21) Par ailleurs, quelle est votre position ou avez-vous des suggestions à formuler concernant d'autres méthodes de règlement des différends qui pourraient garantir aux contribuables un règlement rapide et complet des cas en instance ?

**Question pour consultation publique**

- 22) **Avez-vous d'autres suggestions à faire pour renforcer le standard minimum de l'Action 14 ? Dans votre réponse, veuillez également indiquer s'il existe d'autres pratiques exemplaires qui, selon vous, devraient être élevées au rang d'éléments du standard minimum.**

# 3 Propositions visant à améliorer le Cadre de suivi statistique

35. Comme on l'a vu à la section 1, les juridictions se sont engagées à communiquer chaque année leurs statistiques sur la procédure amiable afin de permettre une évaluation des progrès accomplis en vue de se conformer au délai de 24 mois préconisé pour le règlement des cas soumis à la procédure amiable. Les statistiques sont utilisées dans le cadre des examens par les pairs. Elles sont publiées tous les ans sur le site internet de l'OCDE et incluent le nombre de cas traités par juridiction. Elles améliorent la transparence de la procédure amiable, et sont un élément majeur du standard minimum et du processus d'examen par les pairs. Des progrès restent cependant possibles dans ce domaine.

36. Un appel à contributions est lancé sur ce qui pourrait être amélioré pour renforcer la transparence, et en particulier sur les deux propositions suivantes :

- Communication de données supplémentaires relatives aux cas soumis à la procédure amiable clôturés ou en instance
- Fourniture d'informations pertinentes sur d'autres pratiques ayant une incidence sur les statistiques relatives à la procédure amiable et aux accords préalables en matière de prix

37. Les commentateurs ne doivent pas perdre de vue que le cadre de l'Action 14 doit concilier l'objectif de transparence et la possibilité d'évaluer les progrès accomplis, avec la nécessité de consacrer le maximum de moyens au règlement des cas soumis à la procédure amiable, plutôt qu'à la collecte et au rapprochement des données à des fins statistiques. Ces considérations ainsi que celles relatives à la confidentialité des informations des contribuables éclaireront toute décision que prendra le Cadre inclusif.

## Proposition 1 : Communication de données supplémentaires relatives aux cas soumis à la procédure amiable clôturés ou en instance

*Réaliser une évaluation plus pertinente des progrès accomplis en vue de se conformer au délai de 24 mois préconisé pour le règlement des cas soumis à la procédure amiable, en demandant également aux juridictions de communiquer des données sur : (i) l'identification de la ou des juridictions ayant procédé à l'ajustement ou pris la mesure contestée, (ii) la durée de traitement des cas soumis à la procédure amiable, ventilée par type de résultat, et (iii) l'année au cours de laquelle les procédures amiables ont été engagées s'agissant des cas en instance à la fin de l'année.*

38. L'accord sur un cadre statistique commun a indubitablement apporté plus de transparence, d'uniformité et de cohérence en ce qui concerne la communication des statistiques sur la procédure amiable par les membres du Cadre inclusif sur le BEPS. Les statistiques actuelles permettent non seulement d'avoir une vision d'ensemble quant au volume des cas soumis à la procédure amiable dans une juridiction, à l'évolution de l'inventaire des cas, à la durée de traitement et aux résultats des procédures, mais donnent également des informations par juridiction. Ces informations servent aussi à mieux situer les juridictions [au regard de leurs partenaires conventionnels](#). Il manque toutefois certaines données utiles qui permettraient d'évaluer plus précisément les résultats obtenus par une autorité compétente, par exemple l'ancienneté des cas en instance et la durée moyenne de règlement par

catégorie de résultat. Afin d'améliorer davantage la transparence et de dresser un tableau plus complet des résultats d'une juridiction au regard de la procédure amiable, des données supplémentaires seraient nécessaires.

39. Premièrement, savoir quelle **juridiction a procédé à l'ajustement ou pris la mesure contestée**. Cette donnée permettrait de savoir quelle juridiction dispose de plus d'informations sur la mesure litigieuse. Comme c'est généralement la juridiction qui a procédé à l'ajustement qui rédige la première note de position, il convient de reconnaître que, dans ces circonstances, l'autre juridiction devrait attendre l'intervention de cette juridiction, et est donc tributaire de celle-ci pour avancer sur le dossier.

40. Deuxièmement, disposer de données **ventilées par type de résultat relatives à la durée nécessaire pour régler un différend soumis à la procédure amiable**. À l'heure actuelle, la durée moyenne nécessaire pour régler un différend soumis à la procédure amiable est communiquée par type de cas uniquement (c'est-à-dire les cas d'attribution/allocation et les autres cas) et par partenaire conventionnel. Cette information ne permet pas de mettre en évidence les cas dont la durée de traitement a été la plus longue ni de savoir combien de temps a été nécessaire aux juridictions pour régler les différends lors de la phase bilatérale de la procédure amiable. Le fait de disposer de données relatives à la durée nécessaire pour régler les cas soumis à la procédure amiable, ventilées par type de résultat pourrait fournir un éclairage supplémentaire sur les différends qui ont été effectivement réglés dans le cadre de la procédure amiable et sur le temps nécessaire à cet effet.

41. Troisièmement, connaître **l'année au cours de laquelle les procédures amiables en instance ont été engagées**. En dehors de la distinction entre les cas soumis à la procédure amiable avant 2016 et après 2015, on ne dispose pas d'informations précises sur l'ancienneté des cas en instance. L'un des éléments du standard minimum requiert des juridictions qu'elles s'engagent sur l'objectif de régler les différends soumis à la procédure amiable dans un délai moyen de 24 mois. En vertu du cadre de suivi statistiques actuel, une juridiction peut se conformer à cet objectif en clôturant ses cas les plus récents, sans toucher aux dossiers en instance de règlement depuis plus longtemps, ce qui ne serait pas un résultat souhaitable. Le fait de préciser l'année au cours de laquelle les procédures postérieures à 2015 ont été engagées donnera une vision claire quant à l'ancienneté exacte des cas en instance, ce qui permettra un suivi plus précis du respect de l'élément susmentionné du standard minimum.

#### Questions pour consultation publique

- 23) Merci de nous faire part de votre avis au sujet des trois propositions relatives à la communication de données supplémentaires en vertu du cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable, en particulier sur la question de savoir si elles apporteront plus de transparence et de clarté quant à l'inventaire des cas soumis à la procédure amiable de telle ou telle juridiction.
- 24) D'autres éléments pourraient-ils être communiqués conformément au cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable afin d'assurer une plus grande transparence et de réaliser une évaluation plus pertinente des progrès accomplis par les juridictions en vue de se conformer au délai de 24 mois préconisé pour le règlement des cas soumis à la procédure amiable ?

### Proposition 2 : Fournir des informations pertinentes sur d'autres pratiques ayant une incidence sur les statistiques relatives à la procédure amiable et aux accords préalables en matière de prix de transfert

42. Du point de vue de la transparence (l'un des piliers de l'Action 14 du Projet BEPS) et du programme d'action en faveur de la sécurité juridique en matière fiscale, se concentrer exclusivement sur les données statistiques relatives aux cas soumis à la procédure amiable pourrait ne pas rendre compte avec exactitude de l'ensemble des cas à traiter dans une juridiction donnée ni des efforts déployés dans le domaine de la prévention et du règlement des différends. Les travaux relatifs à la prévention des différends à l'intention des autorités compétentes portent principalement sur les APP. Les APP bilatéraux peuvent jouer un grand rôle dans l'amélioration des mécanismes de règlement des différends, en

empêchant leur survenue. Par conséquent, moins il y a de différends soumis à la procédure amiable, plus il y a de chance que les autorités parviennent rapidement à un accord par voie amiable.

43. Les membres du Forum PA-FAI consacrent déjà une part importante de leurs travaux aux APP, et l'efficacité de ces travaux a un impact direct sur l'inventaire des cas soumis à la procédure amiable. Certaines juridictions peuvent même traiter beaucoup plus de cas d'APP que de cas soumis à la procédure amiable (par exemple, la répartition peut être de 80/20 respectivement dans une juridiction). En outre, le fait de fournir des statistiques sur les APP permettrait de dresser un tableau plus complet et plus précis des efforts déployés par une juridiction en matière de prévention et de règlement des différends.

44. Les catégories de données non exhaustives suivantes (fondées sur les données contenues dans les rapports annuels existants publiés sur les APP) pourraient être retenues :

Présentation de l'inventaire des cas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inventaire des cas en début d'exercice</li> <li>• Demandes d'APP déposées</li> <li>• Cas clôturés (y compris les cas retirés)</li> <li>• Inventaire des cas en fin d'exercice</li> </ul>
Type de cas d'APP pour les nouvelles demandes déposées	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unilatéral ou bilatéral</li> <li>• Nouvelle demande d'APP ou reconduction d'un APP existant</li> <li>• Demande d'extension aux exercices antérieurs</li> </ul>
Durées moyennes de traitement pour les cas clôturés <sup>12</sup>	

#### Questions pour consultation publique

- 25) Merci de nous faire part de votre avis au sujet de la proposition de publier également des statistiques sur les APP, y compris sur les catégories de données ci-dessus.
- 26) Quels autres éléments devraient être ajoutés, le cas échéant, aux catégories de données aux fins de la communication de statistiques sur les APP afin d'accroître la transparence ?

#### Question pour consultation publique

- 27) **Avez-vous d'autres suggestions à faire sur la manière dont le cadre de suivi statistiques sur la procédure amiable pourrait être complété ou modifié pour accroître la transparence ?**

<sup>12</sup> La date de début et de fin de la procédure permettant de calculer la durée moyenne de traitement serait fondée sur les règles de calcul propres à une juridiction, et il n'y aurait aucune obligation de rapprocher les statistiques sur les APP.

## Annex A.

# Instructions sur les informations et documents à joindre à une demande de procédure amiable

- (i) **Identité du ou des contribuables concernés par la demande de procédure amiable** — l'identité du ou des contribuables doit être suffisamment distinctive pour permettre à l'autorité compétente d'identifier et de contacter le ou les contribuables concernés. Les informations fournies doivent inclure le nom, l'adresse, le numéro d'identification ou la date de naissance du contribuable, les coordonnées et la relation entre les contribuables concernés par la demande de procédure amiable (le cas échéant).
- (ii) **Le fondement de la demande** — la demande de procédure amiable doit indiquer précisément la convention fiscale y compris la ou les dispositions de l'article ou des articles qui, de l'avis du contribuable, sont mal appliquées par l'une ou l'autre des Parties contractantes (et identifier la Partie contractante ainsi que les coordonnées de la personne ou des personnes concernées au sein de cette Partie).
- (iii) **Faits propres à l'affaire** — la demande de procédure amiable doit décrire tous les faits pertinents propres à l'affaire et être accompagnée des documents à l'appui de ces faits, en précisant l'exercice fiscal ou la période concernée ainsi que les montants en jeu (libellés dans la monnaie locale et dans la devise étrangère).
- (iv) **Analyse de la question ou des questions à régler par la procédure amiable** — le contribuable doit analyser la ou les questions posées et présenter son interprétation de l'application de la disposition ou des dispositions spécifiques de la convention afin de justifier pourquoi, selon lui, cette disposition ou ces dispositions sont mal appliquées par l'une des Parties contractantes ou par les deux. Le contribuable doit étayer son analyse au moyen des documents pertinents (documents requis en vertu des instructions législatives ou publiées sur les prix de transfert, copies d'avis d'imposition, contrôles effectués par les autorités fiscales ayant entraîné l'application incorrecte de la disposition de la convention fiscale, par exemple).
- (v) **Point de savoir si la demande de procédure amiable a également été soumise à l'autorité compétente de l'autre Partie contractante** — dans l'affirmative, la demande de procédure amiable doit le préciser, en indiquant la date de cette soumission, le nom et le titre de la personne ou de l'entité à laquelle la demande a été adressée. Une copie de cette soumission (comprenant tous les documents l'accompagnant) doit également être fournie, sauf si le contenu des deux demandes de procédure amiable est strictement identique.
- (vi) **Point de savoir si la demande de procédure amiable a également été soumise à une autre autorité compétente en vertu d'un autre Instrument qui prévoit un mécanisme de règlement des différends relatifs à une convention** — dans l'affirmative, la demande de procédure amiable doit le préciser clairement et indiquer la date de cette soumission, ainsi que le nom et le titre de la personne ou de l'entité à laquelle la demande a été adressée. Une copie de cette soumission (comprenant tous les documents l'accompagnant) doit également être fournie, sauf si le contenu des deux demandes de procédure amiable est strictement identique.

- (vii) **Point de savoir si la question ou les questions posées ont déjà été traitées** — la demande doit indiquer si la question ou les questions qui y sont posées ont déjà été traitées, par exemple dans une décision préalable, un accord préalable en matière de prix de transfert, un accord de règlement ou un jugement rendu par un tribunal ou une cour ayant compétence en matière fiscale. Dans l'affirmative, une copie de ces décisions, accords ou jugements doit être jointe.
- (viii) **Une déclaration confirmant que l'ensemble des informations et des documents qui accompagnent la demande de procédure amiable sont exacts et que le contribuable aidera l'autorité compétente à régler la ou les questions posées dans la demande en lui communiquant en temps voulu tout autre élément d'information ou document requis** — la demande d'informations ou de documents supplémentaires doit être bien ciblée et les réponses doivent être complètes et adressées dans les délais fixés dans la demande correspondante.